

Audience publique du 26 août 2009

Recours formé par
Monsieur ..., ...
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 23524 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif le 10 octobre 2007 par Maître Guillaume Lochard, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..., ayant demeuré à ..., demeurant actuellement à ..., tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 31 juillet 2007 par laquelle il a rejeté une réclamation introduite contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2004 et a ainsi refusé la prise en compte au titre de charges extraordinaires des frais exposés dans le cadre de la construction d'une maison d'habitation ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 10 janvier 2008 ;

Vu le mémoire en réplique déposé par Maître Guillaume Lochard pour compte de Monsieur ... au greffe du tribunal administratif le 22 février 2008 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision critiquée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport et Maître Guillaume Lochard, ainsi que Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en leurs plaidoiries respectives.

Suite au dépôt par Monsieur ... de sa déclaration de l'impôt sur le revenu pour l'année 2004, le bureau d'imposition Mersch de la section des personnes physiques de l'administration des Contributions directes, dénommé ci-après le « bureau d'imposition », fit parvenir à Monsieur ... un courrier daté du 7 août 2006, par lequel celui-ci a été informé, conformément au paragraphe 205 (3) de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « Abgabenordnung », en abrégée « AO », que le bureau d'imposition se proposait de procéder à des modifications concernant les charges extraordinaires indiquées par Monsieur ... dans sa déclaration d'impôt et portant sur « *les frais résultant de la faillite de la société* » ... s.à r.l. », que le bureau d'imposition ne considérait

pas comme constituant des charges extraordinaires, mais qui devaient, à son avis, plutôt entrer « dans la base du prix d'acquisition de l'immeuble ».

Conformément à la possibilité lui offerte par le bureau d'imposition de prendre position par rapport aux remarques précitées formulées dans le courrier du 7 août 2006, Monsieur ... y fit réagir par un courrier de sa fiduciaire daté du 1^{er} septembre 2006, en faisant expliquer les raisons pour lesquelles il estimait que les frais indiqués par lui comme devant constituer des charges extraordinaires devraient être retenus en tant que tels.

En date du 3 novembre 2006, le bureau d'imposition émit à l'égard de Monsieur ... le bulletin de l'impôt sur le revenu au titre de l'année 2004, avec la remarque que « les frais résultant de la faillite de la société ... s.à r.l. [dénommée ci-après « ... »] augmentent la base d'amortissement de l'immeuble construit et ne peuvent partant donner lieu à la déduction d'une charge extraordinaire ».

Par courrier du 1^{er} février 2007, la fiduciaire de Monsieur ... fit introduire en son nom et pour son compte une réclamation à l'encontre du bulletin d'imposition précité, qui fut suivie d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé « le directeur », du 31 juillet 2007 dont la teneur est la suivante :

« Vu le dossier fiscal;

Vu les §§ 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO);

Considérant que la réclamation a été introduite par qui de droit dans les forme et délai de la loi, qu'elle est partant recevable;

Considérant que le réclamant fait grief au bureau d'imposition de lui avoir refusé un abattement de revenu imposable pour charges extraordinaires du fait de frais lui étant incombés en relation avec une maison d'habitation en voie de construction, grevée de diverses malfaçons, alors que l'entreprise responsable serait tombée en faillite;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, la loi d'impôt étant d'ordre public;

qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé; qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique;

Considérant que le réclamant avait demandé un abattement de revenu imposable en raison de charges extraordinaires d'un montant de 80.283,59 euros, lui revenant pour frais supplémentaires trouvant leur origine dans la réparation des vices, dommages, dégradations, malfaçons, défauts de conformité, inexécutions et dégâts survenus lors de la construction; que suite à la faillite de l'entreprise de construction avec laquelle il avait conclu un contrat et qui serait à tenir responsable, ces sommes seraient devenues irrécupérables;

Considérant que le bureau d'imposition n'avait pas donné droit à cette demande au motif que les frais invoqués formeraient une partie constitutive du prix de revient, déductibles par voie d'amortissement dans les conditions définies aux articles 105 alinéa 2 numéro 3 et 106 L.I.R.;

Considérant qu'aux termes de l'article 127 L.I.R. les contribuables obtiennent sur demande un abattement de revenu imposable du fait de charges extraordinaires qui sont inévitables et qui réduisent de façon considérable leur faculté contributive pour autant que ces dépenses ne constituent ni des dépenses d'exploitation, ni des frais d'obtention ni des dépenses spéciales;

qu'au vu du caractère subsidiaire de l'article 127 L.I.R., il est indispensable d'analyser en premier lieu si les dépenses litigieuses ne rangent pas parmi les dépenses déductibles précitées;

Considérant que l'immeuble dont question fait partie du patrimoine privé du réclamant, maître de l'ouvrage; que les dépenses litigieuses ne sauraient, ni constituer des dépenses d'exploitation, étant admis que le réclamant ne tient pas d'entreprise à caractère commercial, ni des dépenses spéciales, limitativement énumérées à l'article 109 L.I.R.;

Considérant qu'aux termes de l'article 105 alinéa 1 L.I.R. sont considérées comme frais d'obtention les dépenses faites en vue d'acquérir, d'assurer et de conserver les recettes ; qu'en vertu de l'article 105 alinéa 2 n° 3 l'amortissement pour usure ou pour diminution de substance visé à l'article 106 L.I.R. rentre également parmi les frais d'obtention;

Considérant que par application de l'article 106 alinéa 1 L.I.R., l'amortissement prévu à l'article 105 alinéa 2 n° 3 concerne la déperdition normale tant technique qu'économique et entre en ligne de compte pour les biens qui sont sources de revenus pour le contribuable; qu'il est déterminé sur base du prix d'acquisition ou de revient;

qu'aux termes des articles 25 et 26 L.I.R., le prix d'acquisition ou de revient d'un bien se compose de l'ensemble des dépenses nécessaires pour le mettre dans son état au moment de l'évaluation et englobe toutes les dépenses assumées en raison de la fabrication du bien envisagé;

Considérant que les dépenses engagées par le propriétaire d'un immeuble sont susceptibles ou bien d'être constitutives du prix d'acquisition qui comprend toutes les dépenses nécessaires à l'organisation et la surveillance du chantier et à la réalisation et la finition de la construction afin de rendre l'immeuble exploitable ou bien de constituer des dépenses de réparation et d'entretien, directement déductibles en tant que frais d'obtention;

Considérant que les éléments constitutifs du prix d'acquisition ou de revient de la construction englobent toutes les dépenses encourues pour réaliser la construction et l'aménagement du bâtiment, y compris les frais accessoires, afin de le mettre dans un état propre à son utilisation et à produire un revenu;

Considérant, qu'aux termes de l'article 98 alinéa 1, numéro 5 L.I.R., est considéré comme revenu provenant de la location de bien la valeur locative de l'habitation occupée par le propriétaire; "qu'il est de la nature d'un immeuble de produire un revenu, l'existence d'un

rapport avec des revenus imposables peut cependant être admise même si ces revenus font passagèrement défaut" (doc. parl. 571⁴, page 194);

Considérant qu'il est constant que toutes les dépenses en relation avec un immeuble en voie de construction contribuent au prix d'acquisition ou de revient alors que des dépenses de réparation et d'entretien ne sauraient survenir qu'à partir de l'achèvement de l'immeuble;

Considérant que les dépenses litigieuses, exposées par le réclamant pour pallier tous les vices engendrés par la faillite de l'entreprise de construction, sont à intégrer au prix de revient de la construction, susceptible d'amortissement; que dès lors, compte tenu du caractère subsidiaire des dispositions de l'article 127 L.I.R., les dépenses litigieuses n'ouvrent pas droit à un abattement de revenu imposable du fait de charges extraordinaires;

Considérant encore que le réclamant a présenté une expertise, ordonnée par décision 350/2004 du Tribunal d'arrondissement de Luxembourg, pour décrire et déterminer le dommage, proposer les moyens de réparer les dégâts et en évaluer le coût; que ce document énumère les causes et moyens de remise en état avec une grande probabilité cependant qu'il s'agit d'estimations indicatives et variables, faites sous réserve de considérations juridiques éventuelles; que partant, la somme globale, retenue au décompte des montants réduits entre parties, n'illustre qu'un ordre de grandeur et que le chiffre exact reste encore à déterminer;

que le curateur n'ayant cependant pas encore clôturé la faillite, il n'est pas exclu que le réclamant obtienne un décompte des travaux réalisés et, le cas échéant, un remboursement;

Considérant, à titre superfétatoire, que si certaines dépenses devraient être considérées comme non constitutives du prix d'acquisition ou de revient, il n'en reste pas moins qu'aux termes du § 6 alinéa 1 BewG, applicable à l'impôt sur le revenu en vertu du § 1 BewG les charges dont la naissance dépend d'une condition suspensive, ne sont pas considérées;

qu'en l'espèce, le caractère définitif de la charge litigieuse dépend d'une condition suspensive et ne sera acquis qu'au moment de la clôture de la faillite;

que sous cet angle de vue les dépenses litigieuses ne sauraient donner lieu à quelque déduction ni abattement;

Considérant que pour le surplus, l'imposition est conforme à la loi et aux faits de la cause et n'est d'ailleurs pas contestée;

Par ces motifs

reçoit la réclamation en la forme,

la rejette comme non fondée ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 10 octobre 2007, Monsieur ... a fait introduire un recours tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation de la décision directoriale précitée du 31 juillet 2007.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 AO et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation contre un bulletin de l'impôt sur le revenu. Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours dans la mesure où il tend à la réformation de la décision directoriale du 31 juillet 2007, lequel recours est encore recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi. Le recours en annulation est partant irrecevable.

A l'appui de son recours, Monsieur ... fait exposer avoir conclu ensemble avec sa concubine un contrat de construction avec ..., cette dernière ayant été chargée de construire une maison d'habitation sur un terrain leur appartenant. Il fait encore exposer que le contrat ainsi conclu devrait être considéré comme constituant un contrat de construction d'une maison d'habitation « *en l'état futur d'achèvement* », conformément aux articles 1601 et suivants du code civil relatifs à la vente d'immeubles à construire. En raison toutefois de la survenance de la faillite d'... au cours des travaux de construction de leur maison d'habitation, le demandeur soutient avoir été confronté à des charges extraordinaires non seulement du fait d'avoir déboursé des sommes d'argent en vue de la réalisation de différentes tranches de la construction, avant même la réalisation de celles-ci, mais également du fait d'avoir dû recourir à un expert ainsi qu'à un avocat pour faire constater des vices de construction et des non-conformités constatés dans les travaux réalisés par le constructeur, et enfin du fait des frais de réparation liés auxdites malfaçons et auxdits vices de construction. En ce qui concerne le dommage ainsi occasionné par le constructeur de leur maison d'habitation, le demandeur relève qu'aucun dédommagement de la part du constructeur actuellement en faillite ne pourrait être espéré par lui, étant donné que d'après le curateur de la faillite, les créanciers chirographaires dont il fait partie, n'auraient pas droit au paiement d'un quelconque dividende.

Il estime que les sommes d'argent qu'il aurait ainsi dû déboursier au cours de l'année d'imposition litigieuse 2004 devraient être considérées comme constituant des charges extraordinaires au sens de l'article 127 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, dénommée ci-après « LIR », en soutenant que contrairement à l'avis exprimé par le directeur, les dépenses ainsi engagées ne sauraient être considérées comme constituant des frais d'obtention, au vu de ce que l'immeuble litigieux constituerait non pas un immeuble de rapport mais une maison d'habitation dans laquelle le couple entendait établir son domicile privé.

En ce qui concerne les sommes que le demandeur déclare avoir dû déboursier en raison des vices, malfaçons et sommes payées au-delà de l'avancement des travaux de construction, il estime que le montant exact ressortirait à suffisance de droit du rapport de l'expert commis par le tribunal d'arrondissement dont il a versé une copie à l'appui de sa requête introductive d'instance.

Enfin, il fait soutenir que la charge pesant sur lui en raison des faits ci-avant évoqués serait à considérer comme étant définitive, notamment en raison du fait que le curateur de la faillite lui a déclaré ne pas être en mesure de pouvoir distribuer un dividende aux créanciers chirographaires.

Le délégué du gouvernement conclut au bien-fondé de la décision directoriale sous examen, en soutenant que l'article 124 LIR (sic ! il doit s'agir de l'article 127 auquel le délégué a entendu faire référence) ne serait pas applicable à des dépenses amortissables telles celles encourues par le demandeur au cours de l'année d'imposition litigieuse, en relevant que les paiements faits par lui reviendraient à augmenter le prix d'acquisition de la maison d'habitation, de sorte à donner lieu à amortissement.

Le demandeur conteste toutefois dans son mémoire en réplique que les dépenses encourues par lui seraient à considérer comme des dépenses amortissables, en soutenant que l'immeuble litigieux ne serait pas destiné à être loué, mais qu'il servirait à son logement privé.

L'article 127 LIR dispose dans ses paragraphes (1) à (3) que :

« (1) Sur demande le contribuable obtient un abattement de revenu imposable du fait de charges extraordinaires qui sont inévitables et qui réduisent d'une façon considérable sa faculté contributive.

(2) Le contribuable est censé avoir des charges extraordinaires lorsqu'il a des obligations qui n'incombent normalement pas à la majorité des contribuables se trouvant dans une condition analogue quant à la situation familiale et quant à l'importance des revenus et de la fortune. Ne sont toutefois pas à prendre en considération les charges et dépenses déductibles à titre de dépenses d'exploitation, de frais d'obtention ou de dépenses spéciales.

(3) Une charge extraordinaire est inévitable au sens du présent article, lorsque le contribuable ne peut s'y soustraire pour des raisons matérielles, juridiques ou morales. ».

Il se dégage du paragraphe (2) dudit article 127 qu'à partir du moment où la charge rentre dans la catégorie des dépenses d'exploitation, des frais d'obtention ou des dépenses spéciales, elle ne saurait être considérée comme constituant une charge extraordinaire au sens de l'article 127 LIR.

Il échet partant d'examiner en premier lieu si les charges que le demandeur entend voir déduire en tant que charges extraordinaires rentrent dans l'une des catégories précitées.

Dans la mesure où le demandeur fait valoir les charges litigieuses par rapport à un immeuble faisant partie de son patrimoine privé dont il est le maître de l'ouvrage, les dépenses faites en vue de la réalisation dudit immeuble ne sauraient constituer des dépenses d'exploitation, étant entendu par ailleurs qu'il n'est pas contesté en cause que le demandeur n'exploite pas d'entreprise à caractère commercial.

Les dépenses spéciales quant à elles sont limitativement énumérées à l'article 109 LIR. Il appert toutefois à la lecture dudit article 109 que les dépenses que le demandeur entend voir qualifier de charges extraordinaires ne rentrent dans aucune des catégories énumérées limitativement à l'article 109 LIR.

Au vu des conclusions tirées ci-avant, il reste partant la question de savoir si les dépenses litigieuses effectuées en vue de la réalisation de l'immeuble sont susceptibles d'être considérées comme constituant des frais d'obtention.

En vertu de l'article 105 alinéa 1^{er} LIR, sont considérées comme frais d'obtention les dépenses faites directement en vue d'acquérir, d'assurer et de conserver les recettes.

En l'espèce, les dépenses litigieuses déboursées par le demandeur l'ont été dans le but de réaliser la construction d'un immeuble d'habitation, partant un objet susceptible de générer des revenus futurs.

Conformément aux articles 25 et 26 LIR, l'ensemble des dépenses effectuées afin de mettre l'immeuble dans son état final, conforme à sa destination, font partie du prix d'acquisition de l'immeuble, puisqu'il s'agit de dépenses exposées en vue de la réalisation de l'immeuble en question. Ces dépenses formant le prix d'acquisition sont par ailleurs amortissables sur base des articles 105 et 106 LIR.

Il s'ensuit que le prix d'acquisition englobe toutes les dépenses réalisées par le maître de l'ouvrage pour réaliser la construction et l'aménagement du bâtiment litigieux afin de le rendre conforme à l'utilisation que le maître de l'ouvrage entend lui conférer.

Le demandeur entend toutefois refuser la qualification des charges par lui invoquées de frais d'obtention, au motif que l'immeuble litigieux servirait à son habitation privée, de sorte qu'il ne serait pas de nature à générer des revenus. Or, il échet de se référer à l'article 98 alinéa 1^{er} n° 5 LIR suivant lequel, dans une telle hypothèse, la valeur locative de l'habitation occupée par le propriétaire est considérée comme revenu provenant de la location. Cette modification législative avait en effet été justifiée par le fait qu'un immeuble est par définition censé produire un revenu, même si, pendant une certaine période, de tels revenus font en réalité défaut¹. Il s'ensuit que la circonstance suivant laquelle un immeuble ne produit pas de revenu concret pendant une certaine période ne saurait énerver le principe général suivant lequel un immeuble est par définition censé produire des revenus, de sorte que toutes les dépenses engagées en vue de la réalisation, de la restauration ou de la mise en état d'un immeuble sont à considérer comme frais d'obtention, faisant partie du prix d'acquisition de l'immeuble en question, lesdites dépenses étant amortissables suivant les articles 105 et 106 LIR.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent que les charges que le demandeur entend voir déduire en tant que charges extraordinaires et qui ne comprennent que des dépenses engagées en vue de la réalisation de la construction litigieuse sont à considérer comme frais d'obtention, cette qualification excluant, sur base de l'article 127, paragraphe (2) LIR la qualification de charges extraordinaires. Partant, le recours est à rejeter pour ne pas être fondé.

¹ doc. parl. 571⁴, p. 194

Par ces motifs,

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, le déclare non justifié, partant en déboute ;

déclare irrecevable le recours subsidiaire en annulation ;

condamne le demandeur aux frais.

Ainsi jugé par :

Carlo Schockweiler, premier vice-président,
Martine Gillardin, premier juge,
Françoise Eberhard, juge,

et lu à l'audience publique du 26 août 2009 par le premier vice-président, en présence du greffier assumé Anne-Marie Wiltzius, greffier de la Cour administrative.

s. Anne-Marie Wiltzius

s. Carlo Schockweiler